GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 32221C
Inscrit le 21 mars 2013

<u>Audience publique extraordinaire du 17 mai 2013</u>

Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 6 mars 2013 (n° 31934 du rôle)
dans un litige l'opposant à
M. ... ..., …,
en matière d'échange de renseignements

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 32221C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 21 mars 2013 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS au nom de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 14 mars 2013, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 6 mars 2013, par lequel ledit tribunal a reçu en la forme et déclaré justifié le recours introduit par Monsieur ... ..., dit … ..., demeurant à …, et tendant à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 10 décembre 2012 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la ..., de manière à avoir annulé ladite injonction ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 19 avril 2013 par Maître Nicolas BANNASCH, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de Monsieur ... ..., préqualifié ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître Nadia JANAKOVIC, en remplacement de Maître Nicolas BANNASCH, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 7 mai 2013.

Suite à une demande d'échange de renseignements lui soumise par les autorités françaises le 12 juin 2012, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit, par courrier du 10 décembre 2012, à la ..., ci-après désignée par la « ... », de lui fournir certains renseignements concernant Monsieur ... ..., dit ... ..., au motif que ce dernier ferait l'objet d'un contrôle fiscal en France, ladite injonction étant libellée comme suit :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 12 juin 2012 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 15 janvier 2013 au plus tard.*

Identité de la personne faisant l'objet d'une enquête / d'un contrôle en France:

... ..., dit ... ...

Date et lieu de naissance: ...

Adresse connue: ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant:

Monsieur ... fait actuellement l'objet d'un contrôle fiscal de la part des autorités françaises. Selon le fisc français, Monsieur ... a mis en place un mécanisme de défiscalisation frauduleux par lequel il a détourné des sommes considérables qu'il a ensuite déposées dans des établissements bancaires hors France afin de se soustraire à toute imposition. Lors de ce contrôle, le fisc français a constaté aussi l'existence d'un compte luxembourgeois auprès de votre banque. Alors que selon le fisc fançais, le contribuable a fait obstruction aux activités d'enquête, ce premier a besoin de certains renseignements bancaires afin de clarifier la situation fiscale de Monsieur ... qui n'est pas considéré fiscalement comme contribuable résident luxembourgeois par l'Administration des contributions directes.

Pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010, je vous prie de bien vouloir nous fournir les renseignements suivants:

- *Qui est (sont) le(s) titulaire(s) actuel(s) du compte bancaire no ...?*
- *Veuillez fournir le nom de la (des) personne(s) ayant ouvert ce compte bancaire si l'ouverture se situe dans la période concernée ;*
- *Veuillez indiquer les soldes d'ouverture et de clôture du compte pour la période concernée ;*
- *Veuillez préciser le montant des intrérêts payés pour ce compte pour la période concernée s'il existe;*
- *Veuillez indiquer le montant des impôts payé* (sic) *sur les intérêts durant cette prériode s'il y en a eu ;*

- *Veuillez fournir des renseignements sur le fondateur de la société Ergom Foundation (s'il est connu) ;*

- *Veuillez fournir les relevés bancaires de ce compte pour la période concernée;*

La demande vise à déterminer l'impôt sur le revenu ainsi que les revenus propres pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010.

Selon les autorités fiscales françaises, tous les moyens possibles pour obtenir les renseignements ont été épuisés dans l'Etat requérant.

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, vous êtes obligée de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 janvier 2013, Monsieur ... fit introduire un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 10 décembre 2012.

Dans son jugement du 6 mars 2013, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme et, quant au fond, le déclara justifié, de manière à annuler l'injonction du 10 décembre 2012 et renvoyer l'affaire devant le directeur en prosécution de cause.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 21 mars 2013, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 6 mars 2013.

L'Etat critique en premier lieu le motif retenu par le tribunal et tiré de l'insuffisance de la motivation de l'injonction du 10 décembre 2012. Il estime que cette dernière reprendrait toutes les informations indispensables afin de pouvoir considérer la demande de renseignements française comme vraisemblablement pertinente et figurant dans ladite demande, de manière que la motivation afférente de l'injonction du 10 décembre 2012 se rapporterait au cas précis de Monsieur ... et ne saurait être qualifiée de laconique voire stéréotypée. La motivation de l'injonction du 10 décembre 2012 aurait dès lors permis à la ... de l'exécuter et de fournir les renseignements requis. L'Etat rappelle que la demande de renseignements serait confidentielle et secrète durant la procédure administrative par application « *des divers engagements internationaux en la matière* », entraînant que le directeur ne serait pas autorisé à la divulguer à la partie recourante avant le dépôt d'un recours contentieux, et que les renseignements demandés ne seraient pas des données secrètes ou confidentielles mais de simples informations que leur détenteur serait légalement obligé de révéler sur demande aux autorités fiscales dans le cadre de l'échange international de renseignements.

Dans le même ordre d'idées, l'Etat fait valoir que la procédure appliquée en l'espèce ne différerait guère du régime en droit interne des mesures d'investigation à la disposition de l'administration et plus particulièrement de celui du droit de cette dernière d'obtenir des renseignements de la part de personnes tierces découlant des §§ 22, 175 et 202 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* ». Par application de ces dispositions, le bureau d'imposition serait autorisé à s'adresser à une tierce personne pour requérir de celle-ci par mandement des informations dans le cadre de l'imposition d'un contribuable déterminé, la tierce personne serait dans l'obligation légale, sauf les exceptions énumérées aux §§ 176 et s. AO, de fournir des informations et le bureau d'imposition pourrait assurer l'exécution de ce mandement par la fixation d'astreintes en cas de refus du tiers. Par contre, le § 22 AO et le respect des droits du contribuable empêcheraient le bureau d'imposition d'exposer, dans la demande de renseignements adressée à la tierce personne, l'intégralité des faits et éléments composant la situation du contribuable sous contrôle et lui imposeraient l'obligation de limiter l'exposé au strict minimum des renseignements nécessaires pour permettre au tiers de pouvoir fournir les renseignements requis.

Ce serait pour l'ensemble de ces raisons que l'injonction du 10 décembre 2012 ne comporte pas la demande de renseignements en annexe et ne contient que les informations strictement nécessaires pour permettre à la ... de s'exécuter et pour motiver à suffisance de droit et de fait l'injonction à l'égard des conditions tenant à la pertinence vraisemblable de la demande de renseignements étrangère.

En outre, les critères et conditions gouvernant la motivation d'une décision d'injonction adressée à un tiers dans le cadre d'une procédure d'échange de renseignements différeraient de ceux applicables à une décision administrative de droit commun, au motif que le juge serait appelé à vérifier non pas si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle justifiant la demande de renseignements se trouve positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivis dans l'Etat requérant. Le juge ne devrait donc pas contrôler la réalité, mais uniquement la probabilité de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, comme le confirmeraient le standard international en la matière, trouvant son expression dans le commentaire *sub* 5. du paragraphe 1er de l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme « *Modèle de convention* », et dans le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006, ci-après désigné par le « *Manuel* », lequel préciserait que l'échange porterait sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration dans l'application de la législation fiscale des parties contractantes.

L'Etat se prévaut également du principe que, contrairement à une inexistence de motifs valables, une imprécision des motifs ne constituerait pas un vice susceptible d'entraîner l'annulation de la décision affectée et que la motivation pourrait encore être complétée au cours de la procédure contentieuse.

Finalement, l'Etat fait valoir qu'il ne faudrait pas perdre de vue que la procédure suivie au Luxembourg ne constituerait qu'un accessoire de la procédure au fond se déroulant dans l'Etat requérant, laquelle aurait été entamée à un moment antérieur à la demande de renseignements et dont le contribuable concerné aurait connaissance sans être pris à l'improviste par la demande de renseignements.

Dans un second ordre d'idées, l'Etat conteste la position des premiers juges suivant laquelle les droits de la défense de l'intimé auraient été violés en ce qu'il aurait été dans

l'impossibilité de prendre connaissance de la demande de renseignements française. L'Etat rappelle que cette dernière avait été déposée au greffe du tribunal administratif pour consultation sur place et que, de toute façon, le contenu de la demande française aurait été repris tel quel dans la décision du 10 décembre 2012. Par voie de conséquence, tous les éléments nécessaires et devant être portés à la connaissance des parties impliquées auraient été connus dès le 10 décembre 2012 et l'objet du contrôle juridictionnel serait confiné à la validité de la seule décision d'injonction directoriale sans s'étendre à celle de la demande de renseignements étrangère, de manière que ce contrôle pour vérifier si toutes les conditions pour l'échange de renseignements seraient remplies devrait se limiter à la décision d'injonction directoriale sans s'étendre à la demande de renseignements étrangère sous peine de statuer *ultra petita*.

Dans ces conditions, l'Etat estime qu'une consultation sur place de la demande de renseignements française serait suffisante, voire inutile, et il s'oppose à la communication d'une copie de ladite demande au litismandataire de Monsieur ..., au motif que pareille communication serait fondamentalement contraire au standard de l'OCDE en matière d'échange de renseignements sur demande, trouvant son expression dans le commentaire de l'article 26 dudit Modèle de convention et dans les lignes directrices de l'OCDE inscrites dans son manuel « *Garantir la confidentialité – Le guide de l'OCDE sur la protection des échanges de renseignement à des fins fiscales* ». L'Etat fait valoir qu'une communication de la demande de renseignements française porterait atteinte aux engagements internationaux de l'Etat luxembourgeois envers ses partenaires conventionnels. L'Etat se réfère à la jurisprudence de la Cour administrative qui aurait déjà décidé que l'interprétation de l'article 22 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administratives réciproques en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, ci-après désignée par la « *Convention* », pourrait utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention pour en déduire que le même principe devrait s'appliquer *mutatis mutandis* en ce qui concerne les lignes directrices contenues dans le manuel prévisé de l'OCDE relatif à la confidentialité des échanges de renseignements à des fins fiscales.

L'Etat renvoie au commentaire « *clair et non équivoque* » de l'article 26 du Modèle de convention qui distinguerait entre le caractère strictement confidentiel de la demande de renseignements en tant que telle (n° 11 du commentaire) et les renseignements échangés ultérieurement (nos 12 et 13 du commentaire) dont les régimes respectifs seraient manifestement différents. Ainsi, tandis que les nos 12 et 13 viseraient plutôt l'utilisation et la communication par l'Etat requérant sur son territoire de l'information reçue par l'Etat requis, impliquant notamment une communication au contribuable au cours d'un procès fiscal afin, pour l'Etat requérant, de se justifier devant son tribunal national quant au fond de l'affaire, le n° 11 dudit commentaire préciserait le principe et les aménagements de la confidentialité de la demande de renseignements elle-même et son texte actuel, tel que complété officiellement le 17 juillet 2012, prévoirait le dévoilement d'un minimum d'informations dans une décision de l'autorité compétente de l'Etat requis et non pas la communication de la demande de renseignements elle-même, sauf l'hypothèse d'une procédure judiciaire dans l'Etat requis. Le manuel de l'OCDE relatif à la confidentialité de l'échange de renseignements reprendrait ce principe en insistant sur l'obligation des Etats signataires de garder les données reçues secrètes ou confidentielles, un Etat pouvant décider de ne plus échanger de renseignements si des garanties adaptées ne sont pas en place ou si la confidentialité a été violée. Le même manuel préciserait encore que les règles de confidentialité s'appliqueraient tant aux renseignements contenus dans la demande de renseignements qu'à ceux donnés en réponse à

celle-ci. L'Etat déduit de l'ensemble de ces éléments que les aménagements éventuels au principe de confidentialité dont bénéficie la demande de renseignements étrangère devraient être interprétés de manière stricte, ce qui impliquerait, dans le cadre d'une procédure devant les juridictions administratives, que la notion « *may disclose* » viserait le dépôt obligatoire de la demande de renseignements auprès du greffe des juridictions administratives mais non pas la transmission voire la circulation ou publication de la demande de renseignement étrangère par le greffe vers le monde extérieur à travers la communication d'une copie de ladite demande au mandataire de la partie demanderesse.

L'Etat fait encore valoir que la demande de renseignements étrangère ne serait pas à confondre avec l'acte administratif attaqué pour ne représenter qu'une simple pièce du dossier fiscal, ce qui aurait comme conséquence que ce serait l'article 60 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par la « *loi du 21 juin 1999* », prévoyant la consultation du dossier fiscal au greffe des juridictions administratives, qui devrait trouver application. L'Etat demande que ce même traitement prévu par l'article 60 de la loi du 21 juin 1999 soit également réservé au dossier fiscal comportant la demande de renseignements étrangère, d'autant plus qu'aucune raison valable pour y instaurer une exception en matière d'échange de renseignements n'aurait été avancée et que la possibilité de consultation sur place garantirait les droits de la défense de la personne concernée tout en préservant également la confidentialité de l'échange de renseignements consacrée par le standard OCDE de l'échange de renseignements.

Finalement, l'Etat insiste sur la particularité que dans la plupart des cas le recourant ne serait pas le contribuable soumis au contrôle dans l'Etat requérant, mais uniquement le détenteur de renseignements importants pour le fisc de l'Etat requérant, de sorte qu'il n'y aurait pas nécessairement un autre lien direct entre cette personne et le contribuable soumis au contrôle. L'Etat estime que dans une telle situation la communication de la demande de renseignements étrangère au détenteur de renseignements ayant introduit le recours en annulation, mais pour le surplus complètement étranger à la personne soumise au contrôle dans l'Etat requérant, constituerait une violation du secret fiscal consacré par le paragraphe 22 AO, du fait de la divulgation non autorisée d'informations fiscales relatives à un contribuable à une personne tierce n'ayant ni le droit ni un intérêt suffisant à les connaître. L'Etat ajoute que la procédure du recours en annulation contre la décision d'injonction luxembourgeoise ne saurait en aucun cas être détournée par le contribuable non résident soumis au contrôle dans l'Etat requérant dans le seul but d'obtenir une copie de la demande de renseignements et de pouvoir ainsi compromettre, par une utilisation abusive de cette copie de la demande de renseignements étrangère, les procédures engagées dans l'Etat requérant sinon entraver à dessein l'efficacité de la coopération transfrontalière tout court.

L'intimé rétorque que la motivation de l'injonction du 10 décembre 2012 comporterait comme seules informations pertinentes qu'il ferait l'objet d'un contrôle fiscal et qu'il aurait détourné des sommes hors de France, de sorte que le fisc français aurait besoin de certains renseignements bancaires pour clarifier la situation et il estime qu'une telle motivation serait « *on ne peut plus stéréotypée* » sans fournir des éléments sur son cas précis puisque toute demande d'échange de renseignements s'inscrirait nécessairement dans le cadre d'un contrôle fiscal.

Il considère ensuite que, nonobstant le caractère confidentiel d'une demande d'échange de renseignements étrangère durant la procédure administrative, aucune disposition n'empêcherait la communication d'une telle demande dans le cadre de la procédure contentieuse. En outre, une mise en œuvre d'une disposition relative à l'échange

de renseignements dans une convention de double imposition et des dispositions de droit interne invoquées par le délégué du gouvernement et relatives à l'obtention d'informations de la part de tierces personnes à l'intérieur du pays de telle manière que la demande étrangère ne devrait pas être communiquée et que la décision directoriale d'injonction devrait limiter sa motivation au strict minimum, aurait pour conséquence de rendre impossible le contrôle de l'existence de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés et de porter ainsi atteinte aux droits de la défense du contribuable.

L'intimé critique l'argumentation étatique relative au caractère suffisant de la preuve d'une probabilité de la pertinence vraisemblable et la référence faite par le délégué du gouvernement à une certaine jurisprudence pour appuyer cette argumentation en relevant que dans la décision visée une description du cas d'imposition sur quelque six paragraphes aurait été considérée comme suffisamment précise, tandis qu'en l'espèce cette description se limiterait à dix lignes et serait « *faite de manière plus que laconique* ». Il entend également voir réfuter les développements étatiques tenant au prétendu caractère accessoire de la procédure suivie au Luxembourg et soutient que la procédure d'échange de renseignements serait une procédure autonome qui s'inscrirait certes dans le cadre de la mise en œuvre des conventions de double imposition, mais serait régie par des règles précises impliquant le respect des droits du contribuable concerné.

Par rapport à l'article 26 du Modèle de convention, l'intimé critique que la référence faite par le délégué du gouvernement au commentaire afférent et au manuel relatif à la confidentialité de l'échange de renseignements afin d'appuyer son interprétation de ce texte reviendrait à conférer à ces documents « *une valeur dans la hiérarchie des normes* » et il se réfère à un jugement du tribunal administratif ayant écarté un commentaire publié postérieurement à la signature de la convention de double imposition concernée et ayant retenu que la communication de la demande de renseignements étrangère ne pourrait pas être considérée comme contraire au standard OCDE de l'échange de renseignements.

L'intimé conteste l'analyse étatique de la portée de l'article 60 de la loi du 21 juin 1999 en se prévalant de l'article 56 posant le principe de l'applicabilité des dispositions de droit commun de la procédure contentieuse contenues dans la même loi, dont son article 50 prévoyant la communication, par le greffe, des pièces fournies aux autres parties en cas d'appel formé par l'Etat et en soutenant que l'article 60 ne dérogerait pas à l'article 50 pour être limité aux cas de comparaisons entre entreprises et qu'il serait étranger à la problématique de la communication d'une demande d'échange de renseignements étrangère.

Enfin, l'intimé conteste toute incidence du § 22 AO en l'espèce au motif que lui-même serait le contribuable faisant l'objet du contrôle en France et non pas un tiers détenteur d'informations, de manière qu'aucun problème d'un respect du droit au secret fiscal d'un autre contribuable ne se poserait en l'espèce.

L'article 22, paragraphe 2, de la Convention dispose :

« *Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux ou les organes administratifs) concernés par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements* ».

Cette disposition qualifie de confidentiels « *les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un Etat contractant* », ledit paragraphe 1er visant pour sa part de manière générale « *les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente convention* […] ».

A travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'Avenant et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6072, commentaire des articles, p. 27), de manière que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

Or, le Modèle de convention précise dans le commentaire de l'article 26 sous le n° 11, dans la teneur lui conférée par l'amendement du 15 juillet 2005, que « *les règles de confidentialité du paragraphe 2 s'appliquent à toutes les catégories de renseignements reçus en vertu du paragraphe 1, y compris ceux qui sont fournis dans le cadre d'une demande et ceux qui sont transmis en réponse à une demande. Le maintien du secret dans l'Etat contractant auquel les renseignements sont communiqués relève de la législation interne. C'est pourquoi il est prévu au paragraphe 2 que les renseignements communiqués conformément aux dispositions de la Convention seront tenus secrets dans l'Etat qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet Etat* ».

L'Etat se prévaut encore d'un amendement au n° 11 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention adopté le 17 juillet 2012 et inséré après la 2e phrase du texte susvisé, aux termes duquel : « *Il s'ensuit que les règles de confidentialité couvrent, par exemple, la correspondance entre autorités compétentes, y compris la lettre de demande de renseignements. Dans le même temps, il est entendu que l'Etat requis peut divulguer le minimum de renseignements contenus dans une lettre de l'autorité compétente (mais pas la lettre elle-même) qui sont nécessaires pour permettre à l'Etat requis d'obtenir les renseignements demandés ou les fournir à l'Etat requérant, sans pour autant entraver les efforts de l'Etat requérant. Cependant si les procédures judiciaires, ou des procédures assimilables en vertu de la législation interne de l'Etat requis, nécessitent de divulguer la lettre elle-même, l'autorité compétente de l'Etat requis peut le faire à moins que l'Etat requérant ne précise autrement* ».

L'Etat estime que même en étant postérieur à la signature et à la ratification du dernier avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et de l'échange de lettres y relatif, cet amendement du 17 juillet 2012 devrait néanmoins être pris en compte pour l'interprétation de l'article 22 de la Convention au vu du caractère dynamique du standard de l'échange de renseignements de l'OCDE tel qu'adopté à travers ledit article 22.

Le caractère dynamique et évolutif du Modèle de convention en général et du standard de l'échange de renseignements en particulier ne peut cependant être admis dans le cadre de l'application et de l'interprétation de conventions de double imposition entrées en vigueur avant l'adoption d'amendements au commentaire du Modèle de convention que dans la mesure où, notamment, ces amendements peuvent être considérés comme simples clarifications de l'interprétation ou précisions sur des difficultés d'application du texte de la convention conclue, de manière que ces amendements respectent les confins des

engagements mutuels correspondant à la volonté commune des Etats signataires. Par contre, aucun amendement au commentaire du Modèle de convention qui aurait pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la convention de double imposition ratifiée par eux ne saurait être pris en compte, étant donné qu'il porterait atteinte aux pouvoirs respectifs du Grand-Duc de faire les traités et de la Chambre des Députés de les approuver par une loi, ces prérogatives prévues par l'article 37, alinéa 1er, de la Constitution étant l'expression du pouvoir souverain de l'Etat pour fixer l'étendue de ses engagements de droit international et impliquant nécessairement que toute modification apportée aux engagements internationaux du Luxembourg devra être convenue et approuvée dans les mêmes formes que les engagements initiaux.

L'amendement précité au n° 11 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention, adopté le 17 juillet 2012, peut en sa substance être qualifié comme simple clarification des conséquences procédurales découlant du caractère confidentiel de la demande de renseignements et peut partant être pris en compte en tant qu'élément d'interprétation, sauf en ce qui concerne la réserve que l'Etat requérant peut s'opposer à la divulgation de la lettre de demande de renseignements dans le cadre d'une procédure judiciaire, pareille réserve n'étant pas prévue par le texte de l'article 22 de la Convention.

Il est encore précisé au n° 12 dudit commentaire du même article 26 que « *ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Il s'ensuit également que des renseignements peuvent être communiqués à des autorités administratives ou judiciaires chargées de déterminer si ces renseignements doivent être divulgués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Les renseignements reçus par un Etat contractant ne peuvent être utilisés par ces personnes ou autorités qu'aux fins indiquées au paragraphe 2. En outre, les renseignements couverts par le paragraphe 1, qu'ils soient ou non spécifiques à un contribuable, ne doivent pas être divulgués à des personnes ou autorités non mentionnées au paragraphe 2, quelles que soient les législations internes relatives à la communication de renseignements, notamment concernant la liberté de l'information ou toute autre législation autorisant un accès plus large aux documents administratifs* ».

Il y a partant lieu de conclure que l'article 22, paragraphe 2, de la Convention consacre le principe de la confidentialité de tous les renseignements échangés entre Etats signataires en qualité d'Etat requérant ou d'Etat requis, dont notamment, comme les premiers juges l'ont admis à juste titre, la demande de renseignements émise par l'Etat requérant et comprenant les informations nécessaires aux fins d'établir sa pertinence vraisemblable. L'article 22, paragraphe 2, de la Convention prévoit encore tant pour les renseignements fournis par l'Etat requérant dans le cadre de sa demande que pour ceux communiqués par l'Etat requis en réponse à la demande, l'obligation pour les Etats signataires de les soumettre au régime du secret prévu pour les renseignements obtenus à l'intérieur de l'Etat, définit ensuite de manière autonome, partant en dérogeant si nécessaire à des droits d'accès plus larges éventuellement prévus en droit interne, le cercle des personnes et autorités pouvant avoir accès à ces mêmes renseignements et délimite finalement les utilisations possibles des renseignements aux fins de l'établissement, du recouvrement, de procédures ou poursuites, du contrôle et de traitement de recours relatifs aux impôts mentionnés à l'article 22, paragraphe 1er, de la Convention.

En ce qui concerne plus précisément le cercle des personnes admises à accéder aux renseignements échangés, l'article 22, paragraphe 2, de la Convention vise notamment les personnes concernées par l'établissement des impôts visés au paragraphe 1er dudit article 22

et par des procédures concernant ces mêmes impôts. Le n° 12 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention précise à cet égard que « *ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins* ». Or, s'il est vrai, comme le souligne le délégué du gouvernement, que le n° 12 régit essentiellement les renseignements obtenus par l'Etat requérant en retour à sa demande de renseignements, il n'en reste pas moins qu'au vu de la définition autonome du cercle des personnes admises à accéder aux renseignements échangés valant de manière identique pour toutes les catégories de renseignements, dont les renseignements fournis par l'Etat requérant à l'appui de sa demande, le contribuable concerné, son représentant ou des « *témoins* » se voient également admis au cercle des personnes auxquelles une demande de renseignements peut être communiquée dans l'Etat requis. Ce droit d'accès se trouve seulement conditionné par la nécessité de l'efficacité de l'échange dont tient compte l'amendement précité au n° 11 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention adopté le 17 juillet 2012 en prévoyant en tant que première étape dans l'Etat requis seulement la communication, dans la décision de l'autorité compétente, des informations nécessaires pour permettre au détenteur des renseignements de vérifier la légalité de la décision et d'y donner suite. Il y a lieu d'ajouter que la notion de « *témoin* » vise, concernant l'accès à la demande de renseignements dans l'Etat requis, nécessairement les personnes tierces qui détiennent les renseignements faisant l'objet de la demande et qui sont obligées par l'autorité compétente de l'Etat requis à fournir lesdits renseignements.

Ces dispositions de la Convention emportent une première conséquence en ce que le caractère confidentiel d'une demande de renseignements étrangère et l'obligation de la soumettre au régime de confidentialité du droit interne impliquent entre autres qu'elle se trouve protégée par le secret fiscal régi par le § 22 AO. En effet, une telle demande comporte nécessairement des informations personnelles relatives au contribuable soumis au contrôle dans l'Etat requérant afin d'établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés et le secret fiscal tel qu'instauré par le § 22 AO interdit précisément toute divulgation et utilisation non autorisées des informations sur la situation personnelle et économique d'un contribuable (« *Verhältnisse eines Steuerpflichtigen* »). Dès lors, même si le § 22 AO vise en tant que « *Steuerpflichtiger* » toute personne que l'administration des Contributions directes entend soumettre à une obligation fiscale au titre de l'un des impôts luxembourgeois auxquels s'applique l'AO, le champ d'application du § 22 AO doit être, par l'effet de ces clauses de confidentialité, étendu *ratione personae* au bénéfice des contribuables étrangers faisant l'objet du contrôle dans l'Etat requérant.

Ensuite, il y a lieu de rappeler les termes des articles 3 et 4 de la loi du 31 mars 2010 :

« *Art. 3. (1) Les administrations fiscales sont autorisées à requérir les renseignements qui sont demandés pour l'application de l'échange de renseignements tel que prévu par les Conventions visées par l'article 1er auprès du détenteur de ces renseignements.*

(2) Le détenteur des renseignements est obligé de les fournir endéans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision portant injonction de fournir les renseignements demandés.

Art. 4. Après avoir examiné que la demande d'échange de renseignements émanant de l'autorité compétente de l'Etat requérant satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par les Conventions visées par l'article 1er, l'administration fiscale compétente notifie par lettre recommandée sa décision portant injonction de fournir les renseignements demandés au détenteur des renseignements. La

notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut notification à toute autre personne y visée ».

Ces dispositions organisent la procédure à suivre par les autorités compétentes luxembourgeoises suite à une demande de renseignements étrangère de manière telle que la décision d'injonction directoriale visée à l'article 4 précité a comme destinataire exclusif le tiers détenteur des informations faisant l'objet de la demande étrangère.

Par voie de conséquence, le contenu d'une telle décision doit être conforme aux exigences découlant du caractère confidentiel de la demande de renseignements imposé par l'article 22, paragraphe 2 de la Convention et de sa soumission au secret fiscal régi par le § 22 AO. Dès lors, tout comme une injonction à un tiers en droit interne prise sur base du § 175 AO, une décision d'injonction directoriale visée à l'article 4 précité doit comporter une motivation suffisante en fait permettant au tiers de retracer que les conditions légales de sa mise à contribution se trouvent réunies sans que le secret fiscal ne soit violé (cf. HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER : *Kommentar zur Reichsabgabenordnung*, ad § 170, Anm. 7 et § 175, Anm. 7). Il en découle, comme le précise le commentaire de l'article 26 du Modèle de convention sous son n° 11 tel qu'amendé le 17 juillet 2012, que la demande de renseignements étrangère ne doit pas être recopiée intégralement ou communiquée en copie avec une décision d'injonction à un tiers détenteur de renseignements.

En l'espèce, la décision du 10 décembre 2012 relate quasiment en son intégralité le descriptif du cas d'imposition de Monsieur ... tel qu'exposé dans la demande de renseignements des autorités françaises afin d'établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés et identifie ce dernier comme contribuable faisant l'objet du contrôle en France.

Au vu des dispositions conventionnelles de l'article 22, paragraphe 2 de la Convention et légales du § 22 AO limitant le contenu d'une décision d'injonction à un tiers détenteur de renseignements et du fait que la décision litigieuse du 10 décembre 2012 est destinée, d'après l'article 4 de la loi du 31 mars 2010, non pas à l'intimé en sa qualité de contribuable soumis au contrôle en France, mais à la seule banque ... en sa qualité de tiers détenteur de renseignements, le caractère suffisant de sa motivation et partant sa validité doivent être vérifiés par rapport aux dispositions conventionnelles et légales limitant son contenu, à sa finalité et à son destinataire, ainsi qu'à la possibilité pour ce dernier de préparer utilement sa défense.

Or, la décision directoriale du 10 décembre 2012, destinée exclusivement à la ..., relate fidèlement le descriptif du cas d'imposition tel que contenu dans la demande de renseignements et répond ainsi à l'exigence d'une motivation suffisante, étant précisé qu'un caractère lacuneux du descriptif du cas d'imposition tel que contenu dans la demande de renseignements française et repris dans la décision directoriale du 10 décembre 2012 aurait pour conséquence une annulation de la décision directoriale en raison du défaut de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités et non pas en raison d'un défaut d'une motivation suffisante.

D'un autre côté, l'intimé a été affecté dans sa situation administrative par la décision directoriale du 10 décembre 2012 et l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 lui reconnaît logiquement la faculté de former un recours contentieux à son encontre, lequel constitue une application particulière de la voie de recours administrative de la contestation et du recours contentieux subséquent qui sont ouverts de manière générale, conformément au § 237 AO, à tout destinataire d'une décision discrétionnaire de l'administration et à toute personne affectée par une telle décision. La Cour rejoint dès lors le tribunal dans sa position que

l'intimé doit bénéficier dans le cadre de ce recours du droit à un procès équitable qui implique notamment l'égalité des armes en ce que toute partie doit avoir une possibilité raisonnable d'exposer sa cause au tribunal dans des conditions qui ne la désavantagent pas d'une manière appréciable par rapport à la partie adverse, tout comme le principe du contradictoire, consistant dans le droit, pour les parties à un procès, de prendre connaissance de toute pièce ou observation présentée au juge en vue d'influencer sa décision et de la discuter.

Il est vrai, comme l'ont souligné les premiers juges, que l'intimé n'a jamais eu connaissance du contenu exact de la demande de renseignements adressée par les autorités fiscales françaises aux autorités luxembourgeoises compétentes au cours de la phase précontentieuse et qu'il ne s'est par ailleurs pas vu notifier une copie de ladite demande lors de la phase contentieuse de première instance.

Ce défaut d'accès, dans le chef de l'intimé en sa qualité de contribuable soumis au contrôle dans l'Etat requérant, à tous les éléments à la base de l'acte décisionnel, ne découle néanmoins pas du contenu de la décision directoriale d'injonction, dont la finalité est autre et dont le destinataire est une tierce personne, mais de l'absence d'une notification ou d'un accès à la demande de renseignements étrangère, en faveur du contribuable soumis au contrôle dans l'Etat requérant, au cours de la procédure administrative ou contentieuse avant d'avoir épuisé tous ses moyens de faire valoir son point de vue au plus tard dans le cadre de la procédure contentieuse. En effet, l'article 4 de la loi du 31 mars 2010 prévoit que la notification de la décision d'injonction à son destinataire, le tiers détenteur des renseignements, vaut également notification à toute autre personne concernée, dont le contribuable faisant l'objet du contrôle dans l'Etat requérant, et l'article 6 de la même loi organise la procédure contentieuse de manière que le contribuable visé par le contrôle dans l'Etat requérant doit introduire son recours en ayant connaissance du seul contenu de la décision d'injonction, qu'il peut prendre connaissance de la demande de renseignements étrangère seulement après le dépôt de sa requête introductive d'instance suite au dépôt du mémoire en réponse et du dossier administratif par le délégué du gouvernement et qu'il n'est en principe pas admis à prendre position par rapport au mémoire en réponse et à ladite demande à travers un second mémoire.

Or, sans qu'il soit nécessaire de discuter dans le présent cadre la question de savoir si le contribuable devrait avoir un droit d'accès à la demande de renseignements étrangère déjà au cours de la procédure administrative ou si la nécessité de l'efficacité de l'échange de renseignements implique le contraire, il n'en reste pas moins que l'article 6, paragraphe 1er de la loi du 31 mars 2010 prévoit la possibilité pour le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire d'ordonner d'office la production d'un mémoire supplémentaire. S'il est vrai que ledit article 6, paragraphe 1er prévoit cette faculté exclusivement dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le nécessaire respect des droits de la défense de la partie recourante requiert que le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire lui ouvre cette faculté de déposer un mémoire supplémentaire afin qu'elle puisse encore faire valoir ses moyens par rapport au contenu et à la validité de la demande de renseignements étrangère dont elle n'a pas pu prendre connaissance avant son dépôt au greffe des juridictions administratives. De la sorte, la célérité de la procédure contentieuse en matière d'échange de renseignements voulue par le législateur doit céder le pas devant le nécessaire respect des droits de la défense et du principe du contradictoire.

Il s'ensuit que la procédure contentieuse instaurée par l'article 6, paragraphe 1er de la loi du 31 mars 2010 ouvre à la partie recourante une voie afin de pouvoir exercer utilement ses droits de la défense suite à la prise de connaissance de la demande de renseignements

étrangère, à savoir le dépôt d'un mémoire supplémentaire, et cette voie doit lui être ouverte sur demande afférente alors même que le législateur a conçu ce stade d'instruction d'une affaire comme étant plutôt exceptionnel. Par voie de conséquence, le contenu de la décision d'injonction directoriale destinée au tiers détenteur de renseignements et l'agencement de la procédure contentieuse applicable en la matière n'emportent pas une violation systématique des droits de la défense de la partie recourante et du principe du contradictoire qui justifierait l'annulation de la décision d'injonction.

En ce qui concerne la forme du droit d'accès de la partie recourante à la demande de renseignements étrangère et la position afférente de l'Etat qu'un droit de consultation sur place au greffe des juridictions administratives serait suffisant sans qu'une copie de cette demande puisse être communiquée à la partie recourante afin de respecter son caractère confidentiel, il y a lieu de rappeler que la loi du 31 mars 2010 a apporté certains aménagements à la procédure contentieuse de droit commun pour tenir compte des particularités de la procédure applicable en matière d'échange de renseignements en exécution d'une convention de double imposition, mais que, dans la mesure où la loi du 31 mars 2010 n'y déroge pas, les règles de droit commun de la procédure administrative contentieuse découlant de la loi du 21 juin 1999 doivent trouver application.

En outre, en autorisant les autorités de l'Etat requis saisies de demandes de renseignements et celles de l'Etat requérant détentrices de renseignements obtenus à « *révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements* », l'article 22, paragraphe 2, de la Convention admet implicitement mais nécessairement que le contenu d'une demande de renseignements puisse être dévoilé dans le cadre d'une procédure contentieuse dirigée contre une décision nationale tendant à donner suite à une telle demande. De même, l'article 22, paragraphe 2, de la Convention inclut le contribuable concerné ainsi que les « *témoins* », donc les détenteurs des renseignements sollicités dans l'Etat requis, parmi les personnes auxquelles une telle révélation de la demande de renseignements peut être faite au cours d'une procédure contentieuse. Conformément au renvoi général au droit interne de l'Etat signataire concerné quant à la confidentialité des renseignements opéré par l'article 22, paragraphe 2, de la Convention, les dispositions de droit luxembourgeois concernant l'accès et la communication des documents de l'administration applicables dans le cadre d'un recours contentieux prévu par la loi du 31 mars 2010 sont appelées à trouver application par rapport à la demande de renseignements en cause émanant de l'Etat requérant.

La loi du 21 juin 1999 régit d'une manière générale le dépôt de pièces et du dossier administratif par la partie publique aux paragraphes 4 et 5 de son article 8 dans les termes suivants :

« *(4) Le délégué du Gouvernement dépose au greffe, dans les mêmes délais, copie des pièces dont il entend se servir plus particulièrement. Ces pièces sont communiquées aux parties par le greffe.*

(5) L'autorité qui a posé l'acte visé par le recours dépose le dossier au greffe sans autre demande, dans le délai de trois mois à partir de la communication du recours. Les parties peuvent obtenir copie des pièces de ce dossier contre paiement des droits de copie fixés pour frais de justice. Le recouvrement de ces frais est opéré par le receveur de l'Administration de l'enregistrement ».

La même loi du 21 juin 1999 comporte encore une disposition spécifique concernant le dépôt du dossier fiscal dans son article 60 libellé comme suit :

« *Le demandeur peut prendre connaissance de tous les documents et pièces versés par l'administration au dossier du litige, y compris ceux contenant des indications relatives aux bénéfices ou revenus de tiers, de telle manière qu'il puisse s'assurer que les points de comparaison retenus par l'administration visent bien des entreprises dont l'activité est comparable à la sienne.*

Toutefois, les communications concernant les entreprises ou personnes nommément désignées ne portent que sur les moyennes de chiffres d'affaires ou de revenus, de façon à respecter le secret professionnel. Ces comparaisons ne sauraient à elles seules justifier des demandes de l'administration ».

Il résulte des travaux parlementaires relatifs à la loi du 21 juin 1999 que la disposition de l'article 60 a pour objet de « *régler la consultation de pièces d'autres contribuables sans enfreindre le secret fiscal* » (proposition de loi portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, doc. parl. 4326, p. 16). Etant donné que le recours sous examen a été introduit par le contribuable soumis au contrôle par les autorités françaises et que les informations personnelles contenues dans la demande de renseignements du 5 octobre 2012 sont relatives à ce contribuable, l'intimé lui-même, et non pas à un tiers, les règles spécifiques de l'article 60 de la loi du 21 juin 1999 ne trouvent pas application en l'espèce.

Contrairement aux soutènements du délégué du gouvernement, les paragraphes 4 et 5 de l'article 8 de la loi du 21 juin 1999 sont appelés à régir le dépôt, la consultation et la communication de pièces et du dossier administratif provenant de la partie publique non seulement dans le cadre de la procédure de droit commun, dans le cadre de laquelle le délai pour la communication du mémoire en réponse de la partie publique est effectivement de trois mois pour la première instance, mais dans le cadre de toute procédure, les délais de dépôt de pièces et du dossier administratif devant simplement être adaptés aux délais d'instruction plus courts.

Les paragraphes 4 et 5 de l'article 8 de la loi du 21 juin 1999 distinguent entre le dossier administratif relatif à l'acte décisionnel contesté dans sa globalité, régi par le paragraphe 5, et les pièces ayant une importance particulière à l'appui de l'acte décisionnel contesté, visé au paragraphe 4. La demande de renseignements d'une autorité étrangère se trouve directement à la base d'une décision directoriale portant injonction à un détenteur de renseignements au Luxembourg de les fournir et constitue une pièce essentielle dans le cadre du contrôle de la légalité de la décision directoriale, de manière qu'elle doit être qualifiée comme « *pièce dont* [l'Etat] *entend se servir plus particulièrement* » au sens du paragraphe (4).

En l'absence d'une disposition dérogatoire inscrite dans la loi du 21 juin 1999 ou dans celle du 31 mars 2010 instaurant un régime de consultation ou communication particulier pour une demande de renseignements d'autorités étrangères, il y a partant lieu de conclure que cette dernière demande rentre dans les prévisions de l'article 8, paragraphe 4 de la loi du 21 juin 1999 et qu'elle doit en conséquence être communiquée d'office par le greffe des juridictions administratives à la partie demanderesse dans l'hypothèse où celle-ci est le contribuable qui est visé par les opérations de contrôle des autorités de l'autre Etat signataire de la convention de double imposition en cause (Cour adm. 2 mai 2013, n° 32221C, disponible sur www.jurad.etat.lu).

Il découle de l'ensemble de ces développements que la Cour ne saurait partager la conclusion des premiers juges suivant laquelle la décision directoriale du 10 décembre 2012 pêcherait par une motivation concise voire laconique qui aurait affecté l'intimé dans ses

droits de la défense en l'absence d'un accès en temps utile à la demande de renseignements étrangère et qu'elle devrait en conséquence encourir l'annulation de ce chef.

L'intimé conteste néanmoins le bien-fondé de la décision directoriale du 10 décembre 2012 en soutenant que le critère de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par les autorités françaises ne se trouverait pas vérifié en l'espèce. Il fait valoir que la charge de la preuve serait partagée entre lui-même et l'Etat et que ce dernier devrait établir concrètement la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par les autorités françaises sans pouvoir se limiter à reprendre des formules générales et abstraites prévues par la loi. Ainsi, il ne suffirait pas pour les autorités françaises de fournir le nom du titulaire du compte bancaire, le numéro de ce compte et la banque auprès de laquelle il est tenu, mais de confiner pour le surplus l'exposé à des formules stéréotypées figurant sur un formulaire sans autrement préciser les opérations de contrôle en cours. La demande des autorités françaises devrait dès lors être qualifiée de pêche aux renseignements.

L'intimé soutient ensuite qu'un Etat ne pourrait pas demander des renseignements dès lors que ceux-ci n'auraient pas un lien apparent avec une enquête ou des investigations en cours. Il relève que l'administration française aurait formellement engagé à son égard le 22 décembre 2011 une procédure d'examen contradictoire de sa situation fiscale (ECSFP) portant sur sa situation fiscale pour la période du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2010 et que cet examen aurait abouti à une réunion de clôture du 13 juillet 2012, puis à la notification d'une proposition de rectification n° 3924-E-SD du 18 juillet 2012 l'informant de ce qu'il disposait d'un délai de trente jours pour prendre position et qu'à défaut de réponse de sa part dans le même délai, la proposition de rectification serait considérée comme acceptée. L'intimé renvoie à l'article L50 du Livre des procédures fiscales français (LPF) d'après lequel l'administration, après avoir procédé à un ECSFP d'un contribuable, ne pourrait plus procéder à de nouvelles rectifications pour la même période et le même impôt à moins que le contribuable n'ait fourni des éléments incomplets ou inexacts ou que l'administration n'ait dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L16-0 BA LPF au titre d'une période postérieure. Sur base de cette disposition de l'article L50 LPF et de la proposition de rectification du 18 juillet 2012, l'intimé affirme que les opérations de contrôle de sa situation fiscale pour les années 2009 et 2010 auraient été closes avant l'émission de la décision directoriale du 10 décembre 2012 et que les autorités françaises auraient implicitement mais nécessairement considéré leur propre demande du 12 juin 2012 comme obsolète. Par voie de conséquence, les renseignements requis par les autorités françaises ne seraient plus vraisemblablement pertinents pour un contrôle en cours d'après la législation de l'Etat requérant.

En outre, selon l'intimé, les autorités françaises n'auraient pas soumis des indications concrètes pour justifier qu'elles auraient épuisé leurs sources habituelles prévues par leurs procédures internes avant de formuler la demande de renseignements, condition qui serait pourtant posée par l'échange de lettres relatif à l'application de l'article 22 de la Convention. Une affirmation afférente se trouvant contredite par le fait qu'elles auraient obtenu les informations demandées avant même que le directeur n'eût émis la décision d'injonction du 10 décembre 2012, la preuve afférente consistant en la notification de la proposition de redressement du 18 juillet 2012.

Finalement, l'intimé estime que l'indication, par le directeur, de l'existence d'un contrôle fiscal en France, ainsi que de la clarification de sa situation fiscale, serait insuffisante pour motiver valablement le but fiscal.

L'article 22 de la Convention, dans la teneur lui conférée par l'avenant du 3 juin 2009, dispose dans son paragraphe 1er :

« *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1* ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

« *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

Comme la Cour l'a déjà retenu ci-avant, le Luxembourg a entendu convenir avec la France, à travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'avenant du 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* », de manière que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006 dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

L'article 26 du Modèle de convention, et donc également l'article 22 de la Convention, prévoient un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais il n'est pas loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant

la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord), l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé (Modèle de convention, commentaire de l'article 26, nos 5, 5.1 et 9), les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de résoudre le cas d'imposition en cause. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* » (module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7). L'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4 *sub* a) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

Par rapport au moyen de l'intimé qu'aucun contrôle fiscal ne pourrait plus être en cours à son encontre en raison de la proposition de redressement lui soumise le 18 juillet 2012 et de la clôture en découlant de la procédure de l'ECSFP ouverte le 22 décembre 2011, l'article L48 LPF prévoit la notification d'une proposition de redressement par rapport à laquelle le contribuable concerné peut présenter ses observations ou exprimer son acceptation et l'article L50 LPF pose le principe que l'administration des impôts ne peut plus procéder à des rectifications pour la même période et pour le même impôt, à moins que le contribuable ne lui ait fourni des éléments incomplets ou inexacts ou que l'administration n'ait dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L16-0 BA LPF, au titre d'une période postérieure, ainsi que sous réserve des deux exceptions prévues aux articles L188 A LPF et L188 B LPF.

Or, l'intimé n'a point fourni d'informations concrètes sur les suites données de sa part et de la part de l'administration à cette proposition de redressement du 18 juillet 2012 et même suite à une question afférente posée par la Cour à l'audience des plaidoiries, son mandataire a précisé avoir seulement connaissance de ce que l'intimé n'aurait pas pris position face à ladite proposition sans pouvoir indiquer si la procédure de l'ECSFP a été clôturée et si les montants d'impôts redressés ont été recouvrés.

En outre, le délégué du gouvernement a indiqué à l'audience que l'administration française se prévaut de l'exception prévue par l'article L188 A LPF, au vœu de laquelle, lorsque l'administration a, dans le délai initial de reprise, demandé à l'autorité compétente d'un autre Etat ou territoire des renseignements concernant notamment les biens, les avoirs ou les revenus dont un contribuable a pu disposer hors de France, les omissions ou insuffisances d'imposition y afférentes peuvent être réparées, même si le délai initial de reprise est écoulé, jusqu'à la fin de l'année qui suit celle de la réponse à la demande et au plus tard jusqu'à la fin de la cinquième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. En l'espèce, la demande d'échange de renseignements française du 12 juin 2012 a été émise dans le délai initial de reprise ayant débuté le 22 décembre 2011 et porte sur des avoirs ou revenus dont l'intimé a pu disposer sur le compte bancaire luxembourgeois visé dans ladite demande, de manière qu'elle rentre dans les prévisions de l'article L188 A LPF. D'un autre côté, l'intimé ne fait pas valoir que l'administration française ait négligé de se

conformer à la condition d'application de cette disposition consistant dans l'information lui fournie de l'existence de la demande de renseignements au moment où celle-ci a été formulée.

Par voie de conséquence, il ne se dégage pas à suffisance de droit et de fait des éléments soumis en cause que la procédure de l'ECSFP aurait déjà été clôturée au moment de l'émission de la décision directoriale du 10 décembre 2012, voire que l'exception prévue par l'article L188 A LPF ne pourrait pas trouver application en l'espèce, de manière que l'intimé n'a pas établi le défaut d'une procédure de contrôle qui aurait encore été en cours aux moments respectifs d'émission de la demande de renseignements française du 12 juin 2012 et de la décision directoriale du 10 décembre 2012. Son moyen afférent est partant à écarter.

Quant à l'argumentation de l'intimé suivant laquelle les autorités françaises n'auraient pas autrement précisé les moyens utilisés en France afin d'obtenir les renseignements en question, il est vrai que l'épuisement des moyens d'investigation internes disponibles sur son territoire par l'Etat requérant constitue l'une des conditions pour pouvoir admettre le caractère vraisemblablement pertinent des renseignements sollicités auprès de l'autre Etat contractant (cf. Modèle de Convention, *ad* art. 26, n° 9 a) ; VOGEL/LEHNER : *Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar*, art. 26, Anm. 35). Cependant, l'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois relatif à l'article 22 de la Convention a aménagé l'obligation de justification relative à cette condition à charge de l'Etat requérant en ce sens que ce dernier n'est pas tenu de préciser les démarches déjà accomplies en droit interne, mais qu'il ne doit soumettre sa demande d'échange de renseignements qu' « *après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne* ». Partant, la demande litigieuse du 12 juin 2012, faisant état d'un contrôle fiscal accompli par les autorités françaises dans le chef de l'intimé, suffit à cet égard aux exigences de l'article 22 de la Convention, ensemble l'échange de lettres prévisé.

Relativement à l'argumentation de l'intimé tenant à l'utilisation, dans la demande de renseignements française et la décision d'injonction directoriale, de formules générales et abstraites prévues par la loi ou stéréotypées figurant sur un formulaire qui ne seraient pas suffisamment concrètes pour justifier la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, il y a lieu de constater que la demande comporte toutes les informations requises dans l'échange de lettres susvisé, à savoir l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, les indications concernant les renseignements recherchés, le nom et l'adresse de la personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés. S'il est vrai que l'exposé du but fiscal et du contrôle fiscal en cours contenu dans la demande de renseignements française est plutôt concis, il contient cependant les informations essentielles requises pour conclure au caractère vraisemblablement pertinent des renseignements sollicités dans le cadre d'un contrôle fiscal en cours à l'encontre de l'intimé, en parallèle avec une instruction pénale menée à son encontre, et destiné à asseoir correctement des revenus personnels de l'intimé réalisés notamment à travers le compte bancaire luxembourgeois indiqué dans la demande.

Il découle de l'ensemble de ces développements que la demande de renseignements française du 12 juin 2012 est conforme à l'article 22 de la Convention et à l'échange de lettres y relatif et qu'en conséquence, le directeur a valablement pu y donner suite à travers la décision d'injonction du 10 décembre 2012, de manière qu'aucun des moyens élevés par l'intimé à l'encontre de cette décision n'est justifié.

Par voie de conséquence, l'appel étatique est fondé et, par réformation du jugement entrepris, le recours en annulation introduit par l'intimé à l'encontre de la décision directoriale du 10 décembre 2012 est à rejeter comme étant non fondé.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 21 mars 2013 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 6 mars 2013, rejette le recours en annulation de l'intimé contre la décision d'injonction du directeur du 10 décembre 2012 à l'égard de la ... comme étant non fondé et en déboute l'intimé,

condamne l'intimé aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Georges RAVARANI, président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique extraordinaire du 17 mai 2013 au local ordinaire des audiences de la Cour par le président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. RAVARANI

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative